

试论关联交易转移定价的税务规范

陈锦华/李明辉

[厦门大学 管理学院/会计系 福建 厦门 361005]

摘要: 关联交易具有一定的积极作用,但是,如果滥用非正常的关联交易,则会对国家税收、中小投资者和债权人利益、资本市场健康发展等造成不利影响。转移定价是关联交易的核心问题。从税收角度而言,企业(特别是一些外商投资企业)滥用关联交易转移定价,往往会造成国家税收的流失,因此,应当加强关联交易转移定价的税务规范。有必要在对国内外关联交易转移定价税务规范进行比较的基础上,对我国关联交易转移定价的税务规范提出若干建议。

关键词: 关联交易; 转移定价; 税务规范; 预约定价协议

中图分类号: F812.2

文献标识码: A

文章编号: 1008-3928(2002)02-0067-07

关联交易可以降低交易成本,但是,由于关联交易的转移定价往往偏离正常交易价格,这将对包括国家在内的多方利益相关者的利益产生影响。因此,国际上一般从会计(信息披露)、税务、公司法和公司治理等角度对关联交易的转移定价进行严格的、全方位的规范。本文主要论述关联交易转移定价的税务规范问题。事实上,对转移定价问题的关注,最早就是起因于跨国公司的出现所导致的税收的国际分配问题。

一、关联方的认定

关联方的界定,是关联交易转移定价监管的基础和前提。

根据财政部 1997 年发布的《关联方关系及其交易的披露》会计准则,“在企业财务和经营决策中,如果一方有能力直接或间接控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响,本准则将其视为关联方;如果两方或多方同受一方控制,本准则也将其视为关联方。”(第四条)该准则对关联企业认定提出了两条标准,即“控制”和“重大影响”。控制,“指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。”另外,还有共同控

制,所谓共同控制,是指按合同约定对某项经济活动所共有的控制。重大影响,“指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力,但并不决定这些政策。当一方拥有另一方 20%或以上至 50%表决权资本时,一般认为对被投资企业具有重大影响。”此外,符合下列情况之一的,也确认为对被投资企业具有重大影响:在被投资企业的董事会或类似的权力机构中派有代表;参与政策制定过程;互相交换管理人员;依赖投资方的技术资料。该准则界定的关联方主要包括:直接或间接地控制其他企业或受其他企业控制,以及同受某一企业控制的两个或多个企业;合营企业;联营企业;主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员;受主要投资者个人、关键管理人员或与其关系密切的家庭成员直接控制的其他企业。

再看我国税法对关联方的界定。《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》规定,关联企业,“是指与企业有以下之一关系的公司、企业和其他经济组织:(一)在资金、经营、购销等方面,存在直接或者间接的拥有或者控制关系;(二)直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制;

(三) 其他在利益上相关联的关系。”(第52条) 1993年8月发布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》^①的规定(第36条)与此完全相同。

1998年5月,国家税务总局发布了《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》,对上述三个条件作出了具体规定,“企业与另一公司、企业和其他经济组织(以下统称另一企业)有下列之一关系的,即为关联企业:(一)相互间直接或间接持有其中一方的股份总和达到25%或以上的;(二)直接或间接同为第三者所拥有或控制股份达到25%或以上的;(三)企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上,或企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保的;(四)企业的董事或经理等高级管理人员一半以上或有一名常务董事是由另一企业所委派的;(五)企业的生产经营活动必须由一另企业提供的特许权利(包括工业产权、专有技术等)才能正常进行的;(六)企业生产经营购进原材料、零配件等(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制或供应的;(七)企业生产的产品或商品的销售(包括价格及交易条件等)是由另一企业所控制的;(八)对企业生产经营、交易具有实际控制的其他利益上相关联的关系,包括家族、亲属关系等。”(第4条)

由此可见,税法和会计准则关于关联方的认定上存在差异:会计准则对表决权资本比例要求在20%以上,而税法要求则为25%,且并未要求是表决权资本,对是否包括非表决权股份,例如对优先股就没有进行说明。会计准则规定有权任免董事会等类似权力机构的多数成员或在董事会或类似权力机构会议上拥有半数以上投票权的情形属于控制,相应的税法规定是“企业的董事或经理等高级管理人员一半以上或者有一名常务董事是由另一企业所委派的”。此外,税法还将“企业与另一企业之间借贷资金占企业自有资金50%或以上,或企业借贷资金总额的10%是由另一企业担保的”也作为关联方。

对此,笔者认为,税法是从实际征管的角度来规定,更侧重于操作性;而会计准则则重于实际控制和重大影响,其规定较为原则。例如对财务政策和经营政策控制或者有重大影响,实际上包含了税法中所讲的采购、销售为另一家企业所控制的情形。

至于有重大影响时,持股比例的标准应是20%还是25%合适,各国会计准则制定机构一般采用20%作为是否具有重大影响的判断依据,但一般也从实质重于形式原则出发,规定一些例外。因此,很难判定哪一种规定更为合理,关键是看实质上是否具有重大影响。但是,税法与会计准则之间应当保持必要的协调和一致。

二、关联交易及其转移定价

所谓关联方交易,是指在关联方之间发生的转移资源或业务的事项,而不论是否收取价款(财政部,1997,第8条)。具体来说,关联方之间经常发生的交易有:购销商品或其他资产(如固定资产、无形资产)、提供或接受劳务、代理、租赁、融资、担保和抵押、管理合同、研究开发项目的转移、许可协议等。

所谓转移定价或转让定价(transfer pricing),是指企业集团内部成员企业之间或其他关联企业之间相互提供产品、劳务或财产而进行的内部交易作价,也包括同一企业内部各部门之间的内部交易作价。通过转移定价所确定的价格称为转让价格或转移价格。由于现代企业集团有可能跨国经营,因此,转移定价问题既可以发生在一国之内,也可以发生在国与国之间。后一种情况又叫国际转移定价(international transfer pricing)。关联方交易转移定价主要包括关联方之间货物和劳务购销活动的转移定价、贷款利息、无形资产、租赁资产的转移定价及资产、股权转让定价。

由于投资企业对被投资企业的经营和财务决策往往具有重大影响,因而其关联交易的定价不一定遵循等价交换的市场原则,往往高于或低于公允价格,以谋求投资企业或集团整体的利益最大化。据美国学者对164家美国跨国公司的调查表明,在内部交易中采用正常交易价格的只占35%(徐静,1997)。

转移定价制定的基本方法包括成本基础的转移定价、市场基础的转移定价,以及在此基础上发展起来的协商价格和双重价格。但是,由于关联交易转移定价是企业战略的一部分,是企业实现其经营战略的重要手段^②,因此,关联交易实际采用的转移定价往往与上述理论转移价格有所差异,有时,关联交易甚至成为一种馈赠行为。

关联方交易转移定价对参与交易的各方的利益都有着较大的影响,因此,转移定价是关联方交易中的核心问题。

三、关联交易转移定价税务规范的必要性

一方面,关联交易转移定价是企业(集团)实现整体税负最优化的重要手段。通过转移定价,可以使整个企业集团税负的时间和金额安排实现最优化。因此,正常的关联交易转移定价是允许的。

但是,另一方面,企业往往滥用关联交易转移定价来逃脱税负。事实上,利用关联交易非正常定价的最初动机就是避税。利用关联方转移定价避税,一方面是利用不同企业、不同地区税率及减免税条件的差异,将利润转移到税率低或可以减免税的关系企业;另一方面是将盈利企业的利润转移到亏损企业,从而实现整个集团的税负最小化。尽管我国在 1994 年税制改革以后,国内企业之间税率差别有所缩小,但不同地区不同行业的税务政策仍然存在一定的差异。例如,特区的企业与一般地区企业的税率、高新技术企业与一般企业在税率和免税优惠上仍然存在相当大的差别。企业集团经常通过在关联企业间人为地抬高或降低交易价格来调节各关联企业的成本和利润,以达到其减轻税负的目的。

利用关联交易转移定价逃脱税负,大多表现在所得税上,但也会表现在流转税上(如关税、增值税等)。在所得税领域,利用关联交易避税最为严重的是一些外资企业。目前我国批准成立的外商直接投资企业为 37 万户,其中在税务部门登记的约为 25 万户,年度企业自报亏损额竟达 1200 亿元,60%的在华外商直接投资企业自称是亏损的。这与转移价格有很大关系(李芄, 2001)。一些外资企业帐面连续多年亏损却在不断增资。之所以如此,就是因为一部分外资企业的外商投资者利用转移定价或者低价向其国外关联公司销售商品或原材料,或者高价从其国外关联公司进口原材料或机器设备等,或者二者兼而有之。一项对三资企业从 1990 年至 1992 年进出口商品价格的研究表明,1990 年进出口的 1500 余种产品中,进口价格高于可比平均价格的有 124 种,其中最高的高出 1000%;出口价格低于平均价格的有 428 种,低于专业总公司价格的有 174 种,低于工商总公司价格的有 210 种,其中最低的价格仅占可比平均价格的 1% (徐静, 1997)。

这种现象严重损害了我国的国家税收利益。

企业通过关联方交易转移定价进行税负转移,会减少企业总体税负,造成国家税收收入流失,并违背公平税负原则。这要求加强对关联交易转移定价的税务规范,防止国家利益的流失。特别是我国加入 WTO 后,国际投资会更多,迫切要求加强国际转移定价的税务规范。

四、国外对关联方转移定价的税务规范

判别转移价格是否合理,必须依据一定的标准。目前,对转移定价较为成功的规范是美国的正常交易准则和经合组织(OECD)1995年、1996年两个最新指南的相应规定。

1. 美国的正常交易准则

美国是全球第一个制订转移定价规则的国家,其 1968 年财政法规根据国内税收法典(IRC)第 482 节确认了将正常交易原则(Basic arm's length standard, BALS)作为转移定价调整的基点,并且创立了适用该标准对特定的公司间交易调整的不同方法。

目前,美国倡导的“正常交易准则”已被世界各国广泛接受。因为它能较为真实地反映企业的经营,据以计算的应税所得额也比较合乎实际,因而形成的税收关系一般不会人为地损害当事人所在国的税收利益。如英国 1970 年修订的《所得税法》第 485 节规定:“在某项资产交易中,若买卖双方存在控制与受控制关系,或者双方均受第三者所控制,并且,该项交易的价格不符合按正常交易原则所规定的独立当事人之间的交易价格,那么,应根据正常交易原则来重新计算英国当事人的课税所得”。德国 1972 年 9 月颁布的《涉外税法》第一条也规定:“纳税人与其关联企业从事国际交易的结果,若其交易所得低于独立企业间的交易所得,税务当局有权根据独立企业原则调整该纳税人的交易所得。”OECD 税收协定范本第九条中提出:当“两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系,因此,本应由其中一个企业取得,但由于这些情况而没有取得的利润,可以计入该企业的利润,并据以征税。”该原则的含义实际就是正常交易原则。1995 年 7 月颁布的最新指南,又正式确定了“正常交易原则”。

依据“正常交易原则”在确认跨国公司某一项

转移价格是否合理时,税务部门将参照同类产品相似的条件下,由相互独立的买卖双方交易时形成的价格为标准价,将二者进行比较,得出结论。如果转移价格超越了“正常交易准则”确定的标准,税务部门有权实施“转移价格审计”,调整并重新分配该公司的利润、税收扣除额及其他收入项目,按照调整后的数额确定纳税人的真实应税所得额,强制其交纳税款及罚款。

为了评价跨国公司的转移定价是否符合“正常交易准则”,美国税法中规定了三种计算交易价格的方法,这三种方法目前被许多国家采用。

(1) 可比不受控制定价法 (Comparable/ Uncontrollable pricing method)

该法要求母公司将产品销售给子公司的价格应与同种货物由独立的买卖双方交易时的价格相一致,并将交易所得同与其经营活动相类似的独立企业的获利相比较,得出可比利润的上下限。此法最能体现“正常交易准则”的要求。但是在质量、数量、商标、品牌甚至市场的经济水平的差别等方面,直接对比并非易事。

(2) 转售定价法 (Resale pricing method)

此法将从事交易的母、子公司视为相互独立的供销双方,要求供应方的转移价格相当于销售方转售给第三方的价格减去合理的销售毛利。合理的销售毛利是指转售者获得的毛利要与市场上同类商品的其他销售者的毛利相一致。此法尤其适用于跨国公司内部交易中接受产品的一方不需要再进行物质加工使产品大量增值而将其直接销售出去的情况。

(3) 成本加成定价法 (Cost-plus method)

此法是在生产者或销售商的实际成本上加毛利来确定转移价格的方法,毛利的确定须参照执行同种职能的独立公司所享有的毛利水平。

以上三种方法都是采用了“独立实体”理论,即将跨国公司的内部成员视为彼此独立、互不关联的“独立实体”,并将跨国公司的转移价格与市场上正常的销售价格相对比,鉴定转移价格的合理与否。当无法取得可比价格或无法取得可参照信息时,“独立实体”理论将失效。税务部门会转而利用“单一实体”理论,即将整个跨国公司视为“单一实体”,利用“利润分配法”来评估转移价格。此法将跨国公司的整体利润按各成员所占用的资产、履行的职

责及承担的风险比例进行分配,通过考察各成员的利润,间接评估转移价格的合理性。

在美国,跨国公司有权依据自己的情况选择一种转移定价方法,但一经选定,就必须严格按照该方法的具体规定确定转移价格,并前后一致。

2 OECD 的最新指南

OECD1996年最新指南规定,符合正常交易原则的转移定价认定方法有五种,即可比非受控定价法(CUP)、转售定价法(RPM)、成本加成定价法(CPM)、交易净利润率法(TNMM)和利润分割法(PSM)。前三种方法,一般称为传统交易法,是以交易为基础的方法,主要通过对其具体交易项目的价格进行比较,将不合理的转移价格调整为合理的正常交易价格,以调整应税所得。它们是确定关联企业间商务和财务状况是否独立的最直接的方法,在原则上和理论上比较简单,但在实践中要找到真正的可比非受控价格、确定转售价格毛利(the resale price margin)、合理分配共同成本难度很大。这是因为,交易的商品质量、生产经营的时间、地点、条件和环境等因素不同,要确定一个使征纳双方及不同征税机关共同接受的正常交易价格不是一件容易的事。因此,OECD规定,在上述三种方法无法实施时,可采用后两种方法,以利润为基础,通过比较具体交易项目的利润,推断转移价格是否合理,从而将应税所得调整到合理正常。其中,利润分割法是对由若干个关联企业共同参与的交易所产生的纯利润,按照各企业承担的职责任和对最终利润的贡献,确定一个分配比例,然后再按这个确定的比例在各关联企业之间分配纯利润。交易净利润率法是以独立企业在一项可比交易中所能获得的净利润率为基础来确定转移定价的。在交易净利润率法中使用的普通净利润率有销售收益率(净利/销售额)、成本收益率(净利/总成本)和资产收益率(净利/营业资产)。这样做,尽管在理论上受到许多批评,人们甚至怀疑它是否符合正常交易原则(因为在企业收支均符合正常交易原则的情况下,由于经营管理不同,经营目标不同,利润差异会很大),但其在会计核算和税收征管方面较为简单。在实践中,当交易都在集团内部进行而不能分别计量时,如企业集团内部劳务转让,在相关税收当局同意的前提下,可以采用利润分割法。由此可见,利润分割法在双

边协定程序中对寻找多边预先定价协议的公司来说是有用的。而交易净利润率法的运用条件则极为严格,只有在非常特殊的情况下,才能说明交易净利润率法比传统交易法更为恰当,而且必须依赖可靠的相关信息。

3. 转移价格管理的新方法: 预约定价制

长期以来,对转移定价规范的做法主要是事后调整。其缺点在于: 税收收入不稳定; 容易引起争议和征纳双方的矛盾; 税务处理的不确定性和滞后性会影响企业的经营决策, 造成对经济的过分干扰; 调查处理的时间过长, 消耗征纳双方大量人力、物力。

美国于 1991 年推出了“预约定价协议制”(advanced pricing agreement, APA), 随后日本、澳大利亚、加拿大、西班牙和英国先后实行, 新西兰与韩国也自 1997 年起实行。

预约定价制, 也叫预先认定制 (preconfirmation system), 是指税务部门 and 纳税人之间, 就适用于同一利益主体所直接或间接拥有、控制的两个或两个以上的组织、贸易商号、企业间, 对收入、扣除、抵扣、优惠或折让进行分配(分担)时, 彼此对该交易有关转移定价的计算方法, 共同达成一种具有约束力的协定。根据这一制度, 纳税人从事有关此类交易活动, 必须事先将其和境内外关联企业之间的内部交易与财务收支往来所涉及的转移定价方法, 向税务机关报告, 经审定认可, 作为计征所得税的会计核算依据, 并免除事后税务机关对其转移定价进行调整。这种机制的理论基础是, 如果内部交易涉及国的税务机关均在事前审查中认可了该交易的转移定价符合正常交易原则, 它们便不会再对此项交易的合理性怀疑, 从而避免了事后审查与税务调整的麻烦, 对各方当事人均有极大的便利。

采用预约定价制, 税务机关将对关联企业转移定价的事后审计改为事前审计, 对保护纳税人的合法经营和税务机关的依法征税都有好处。概括说来, APA 的优点有: (1) APA 把转移定价的事后调整为预先约定, 变“治病”为“防病”, 从而使“治病”效率大大提高, 能较好解决转移定价的滥用问题; (2) 对转移定价方法事先予以明确, 对征纳双方皆具有约束力, 避免了各种技术指标的选择和确定问题的争议, 从而降低了转移定价处理中的不确定性; (3) 避免双重征税或双重不征税, 一国政府

如果将经审定认可的预约定价制, 通过协商程序取得相关国家政府的同意, 可以纳入国际税收协定的实施范围, 因而能避免双重征税或双重不征税; (4) 有利于企业进行经营决策, 同时减少征纳纷争, 以避免税收对经济的干扰; (5) 提高工作效率, 降低征纳双方管理成本, 由于预约定价制是事前约定, 从一开始便明确了某些交易的税收问题, 并进行跟踪, 一旦发现问题, 容易确认和解决, 避免了盲目繁多的审计工作, 从而减少了征纳双方人力、物力、财力的消耗, 既有利于税务机关的执行, 提高效率, 又不会影响纳税人的正常生产经营活动, 从而降低征纳双方管理成本; (6) 有助于协调当事国与当事国之间、税务机关与纳税人之间盘根错节的交叉矛盾。

当然, 预约定价制也不是没有缺点。其缺点主要是: 迫使企业披露敏感性机密信息; 在调整转移定价政策方面缺乏弹性; 要提交大量文件并进行过程管理; 遵循和应用较为复杂, 费时费力^③。事实上, 迄今为止, 美国实施成功的 APA 并不多。

五、我国转移定价的税务规范及评价

目前我国规范关联交易转移定价的税务规范是 1998 年 5 月国家税务总局发布的《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》。该规程规定, “对企业与其关联企业之间的业务往来, 不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用, 而减少其应税收入或应纳税的所得额的, 主管税务机关应根据关联企业间业务往来的类型、性质以及审计的结果, 并考虑相关因素, 选用相应的调整方法。”其中, 有形财产购销业务转移定价的调整方法: (1) 按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格进行调整(又称可比非受控价格法), 即将企业与其关联企业之间的业务往来价格, 与其与非关联企业之间的业务往来价格进行分析、比较, 从而确定公平成交价格。(2) 按再销售给无关联关系的第三者价格所应取得的利润水平进行调整(又称再销售价格法), 即对关联企业的买方将从关联企业的卖方购进的商品(产品)再销售给无关联关系的第三者时所取得的销售收入, 减去关联企业中买方从非关联企业购进类似商品(产品)再销售给无关联关系的第三者时所发生的合理费用和按正常利润水平计算的利润后的余额, 为关联企业中卖方的正常销售价格。

采用这种方法,应限于再销售者未对商品(产品)进行实质性增值加工(如改变外型、性能、结构、更换商标等),仅是简单加工或单纯的购销业务,并且要合理地选择确定再销售者应取得的利润水平。

(3)按成本加合理费用和利润进行调整(又称成本加成法),即将关联企业中卖方的商品(产品)成本加上正常的利润作为公平成交价格。采用这种方法,应注意成本费用的计算必须符合我国税法的有关规定,并且要合理地选择确定所适用的成本利润率。

(4)其他合理方法。在上述三种调整方法均不能适用时,可采用其他合理的替代方法进行调整,如可比利润法、利润分割法、净利润法等。在企业不能提供准确的价格、费用等凭证资料的情况下,还可以采取核定利润率方法进行调整。

应该说,较之《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《税收征管法》及《外商投资企业与外国企业所得税法实施细则》中有关规定,《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》较好地借鉴了国外经验,如取消了机械地按次序选择调整方法的规定,增加了对可比性的详细规定,引进了可比利润法、利润分割法、净利润法等方法。但是,对于这些方法,缺乏具体规定,因而在实际税收征管中,往往采用核定利润率的方法来进行调整,其结果往往有违正常交易原则(曲晓辉、杨金忠,1999)。

六、对完善我国关联交易转移定价税务规范思考

1. 对可比利润法、利润分割法、净利润法等调整方法作出详细可行的指南,以便税务机关根据实际情况灵活选择合适的调整方法。

2. 为了节省调整成本和减少争议,可采用目前国外较为普遍的预约定价协议制度,即企业向税务机关事先报告关联交易的转移定价方法,经认可后作为计征所得税的依据。对于转移定价方法的选择,应规定企业保持前后一致,不得随意变更。值得指出的是,《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》第48条已允许采用预约定价方法,实践中已有一些地方的税务机关采用这种方法。但是,预约定价法在我国税务实践中的应用并不广泛。对此,目前应做好以下几项工作:(1)借鉴国外先进经验,制定我国预约定价制度的具体操作程序,完善相关法规,规范操作程序及方法,减少随意性;(2)设

置专门管理机构,尽快建立一支素质高、业务强、具预约定价管理技能的队伍,切实提高我国转移定价工作的质量和效率;(3)积极稳妥地推进预约定价制,避免使用不当给国家利益造成损失。

3. 针对目前上市公司滥用无形资产关联交易转移定价较为严重的问题,应当对无形资产转移定价问题作出详细规定。无形资产由于价值的不确定性更大,因此,需要对无形资产转移定价作出更为详尽具体的规定。OECD在最新指南中专设一章,对无形资产进行了规范,并确定了如下符合正常交易原则可供无形资产转移选择的方法:(1)如果有第三方证明,就采用可比非受控价格法;(2)如果关联企业再批转给第三方,就采用转售价格法;(3)或者采用利润分割法。该指南同时承认,无形资产价格非常不确定时,变化了的情况可能导致报酬条件的修改,双方可以保留将来进行调整的权利。目前我国关于无形资产转移定价的税务规范只有《关联企业间业务往来税务管理规程(试行)》第三十二条,“对关联企业之间转让无形财产的作价或收取的使用费参照没有关联关系所能同意的数额进行调整。调整时要注意考虑企业与其关联企业之间转让无形财产及与其非关联企业之间转让无形财产,在开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及时间、给受让者带来的收益、受让者的投资和费用、可替代性等方面的可比性。”但是,该规程没有具体说明采用何种方法、如何进行调整。虽然该规程规定了一些调整有形资产转移定价的传统方法,但由于无形资产具有和有形资产完全不同的特点,传统的调整方法往往难以奏效。相反,可比利润法、利润分割法等方法反而更适合无形资产转移定价的调整。因此,有必要对这些方法作出详细规定,并指出每种方法使用的前提及可比性分析的重点,使得税务人员可以根据具体的情况进行选择。

4. 试行“高低两难法”。要求关联企业的一方或双方向税务当局如实申报价格,若税务当局认为卖方报价过低,有权指定它以该价卖给非关联企业;若税务当局认为买方报价过高,有权责令它以该价购买非关联企业同类产品,以使申报价格不敢过高,也不敢过低,对其有利的价格便是公平价格,以此作为最终实行预先定价协定的过渡措施。

5. 加强国际税务合作,与有关国家签定避免双

重征税协议。通过签定避免双重征税协议,明确税收的国别归属,既可以避免国际税收摩擦,又能有效地保护国家利益。通过加强国际税收合作,防止税收流失或双重征税。截至 1999 年底,我国已同 61 个国家和地区正式签署了避免双重征税协议,约占我国有贸易投资往来国家和地区的 39%,但其余 61%的国家和地区尚未签订这种协议。为保证在国际税收协定背景下转让定价调整的顺利实施,保护我国的国家利益,应及时与其他有关国家和地区签订国际税收协定。另外,还应当积极进行广泛的国际税务合作,如交换税务方面的情报等。

6. 借鉴国外立法经验,把举证责任转移给纳税人。如果没有反证,税务部门在税收争议中所举证的全部事实均认为属实;如果要推翻这一结论,纳税人应负举证责任。在争议诉讼过程中,纳税人应列举使人信服的证据,来反驳税务部门征税所依据的法律事实。但当税务部门依法对纳税人的不正常避税、偷税进行处罚时,则必须履行举证责任。

7. 提高税务征管人员素质,以适应转移定价税务规范和调整的要求。此外,还应当加大对利用关联交易转移定价逃避税收、损害国家利益的行为的处罚力度。

注释:

- ① 2001 年,我国对税收征管法进行了修改,但尚未见到关于其实施细则的修改。
- ② 关联交易转移定价的非税务动机主要有:扶持新建公司、转移风险、转移资产和利润、进行盈余管理、转移资金、业绩考核等。
- ③ Gerard G. Muller, Helen Gernon & Gary K. Meek 1997: Accounting: An International Perspective (4th edition), McGraw-Hill. (机械工业出版社影印) p187.

参考文献:

- [1] 李芄. 难以置信的外企“亏损”! [N]. 国际金融报, 2001-9-25.
- [2] 李琪. 关联方关系及交易定价问题 [D]. 中国财经报 (财会世界). 2001-10-11
- [3] 李鹏程. 析预约定价协议 [J]. 涉外税务, 2001, (1). 33-36
- [4] 廖晓靖, 刘念. 所得税优惠与关联企业转让定价的关系研究 [J]. 财经研究, 2000, (1). 10-15
- [5] 徐静. 跨国经营中的转移定价及其对我国经济的影响与对策 [J]. 山西大学学报 (哲学社会科学版), 1997, (3). 93-96
- [6] 曲晓辉, 杨金忠. 跨国集团公司转让定价策略的实证分析 [J], 国际贸易问题, 1999, (6). 16-22

(上接第 50 页)

参考资料:

- [1] 李昌麟, 鲁篱. 中国经济法现代化的若干思考 [J]. 学研究, 1999, (3).
- [2] 吕忠梅, 陈虹, 彭晓晖. 规范政府之法: 政府经济行为的法律规制 [M]. 北京: 法律出版社, 2000.
- [3] 亚当·斯密. 国民财富的性质和原因的研究 (下卷) [M]. 北京: 商务印书馆, 1972, 102.
- [4] 应飞虎. 需要干预经济关系论 [J]. 中国法学, 2001, (2).
- [5] 载维·奥斯本. 改革政府: 企业家精神如何改革着公营部门 [M]. 上海: 上海译文出版社, 1998. 19.
- [6] 梁清华. 当前中国法律失灵的原因及对策 [J]. 法学, 2000, (8).
- [7] 苗连营. 立法程序论 [M]. 北京: 中国检察出版社, 2001. 3.

- [8] 陈端洪. 法律程序价值观 [J]. 中外法学, 1997, (6).
- [9] 马克斯·韦伯 (王蓉芬译). 儒教与道教 [M]. 北京: 商务印书馆, 1995, 154-158
- [10] 吕世伦. 当代西方理论法学研究 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 1997.
- [11] 马克思恩格斯全集 (第 1 卷) [C]. 北京: 人民出版社, 1956
- [12] 肖建国. 程序公正的理念及其实现 [J]. 法学研究, 1999, (3).
- [13] 孙同鹏. 经济法理论中的国家问题思考 [J]. 当代法学, 2001, (2).
- [14] 许明月, 等. 第八届全国经济法理论研讨会综述 [R]. 现代法学, 2001, (1).
- [15] 汪文. 这里没有衙门 [N]. 中国青年报, 2002-1-9.